

论管理审计的概念

王光远

管理审计是一种与财务审计对立的审计。在管理审计理论和实务中,对“什么是管理审计”这一基本问题至今众说不一,与管理审计(Management Audit)相并存的审计概念有:经营审计(Operational Audit);绩效审计(Performance Audit);综合审计(Comprehensive Audit);货币价值审计(Value-for-Money Audit)。此外还有制度审计(Systems Audit)、效率审计(Effeciency Audit)、扩大范围审计(Expended Scope Audit)、职能审计(Functional Audit)等。这些反映非财务审计的概念,其表达形式为什么会如此不同?到底如何来规范“管理审计”概念?本文将对此加以探讨。

(一) 何谓管理审计

在现代内部审计和外部审计领域,“管理审计”(Management Audit)和管理导向审计”(Management-Oriented Audit)频频出现,并被众多的CPA、CIA及管理咨询师等使用。本文认为:“管理审计”和“管理导向审计”是同义语,并无实质差别。同时,本文使用“管理审计”这一表达形式。目前,学术界对“管理审计”概念的认识分歧较大:有的认为它是一种对组织管理当局或整个组织服务的审计;有的认为它是一种对利害关系人服务的“独立鉴证”;还有的认为它不是一种独立的审计类型。我们认为:认识管理审计概念、规范管理审计定义,应该从受托责任关系出发。因为管理审计是受托责任由程序性责任发展到结果性责任的必然结果。依照审计和受托责任的关系,我们可将管理审计分为两大类:一类是服务于组织内部管理当局(或内部利害关系人),即服务于受托人的管理审计;另一类是服务于组织外部利害关系人,即服务于委托人的管理审计。前者,我们称其为内向型管理审计,其职能重在建设;后者,我们称其为外向型管理审计,其职能重在批判。而如果从管理审计的整体职能看,应该是批判性职能和建设性职能相共生。

(二) 何谓内向型管理审计

关于内向型管理审计该如何定义,学术界也是仁者见仁,智者见智,综合起来大致有以下几种观点。

观点 1：以审查各职能部门管理控制制度的履行情况为重点的管理审计

对坚持这一观点的学者，我们选择两个有代表性的论述。

首先，我们看一下伦纳德的定义。

1962年，管理咨询师威廉·P·伦纳德给“管理审计”下了一个基本的定义，即“管理审计是对公司、公共机构或政府机构及其处室的组织结构、计划、目标、经营方式及人力和物力的利用情况所进行的综合性和建设性检查。”伦纳德自称是一位“管理咨询工程师”，他写的《管理审计》一书，系统地吸收了管理职业和内部审计两大领域专业文献的科学成份，因而可以说他是一个集大成者。他对“管理审计”下的定义就是站在内部审计的立场上的。

对这一定义，伦纳德作了更进一步的解释：

“管理审计的目标就是揭露受审项目存在缺陷和违规之处，并提出可能改进建议”。

“管理审计的目的就是帮助管理当局对业务活动实行最有效的管理”。

“管理审计试图检查和评价各个领域所采用的方法和取得的业绩，其评价因素包括：经济前景；组织结构的适当性；方针及程序的符合性；控制的准确性和可靠性；适当的防护措施；出现偏差的原因；人力和设备利用的恰当性；业务方法的满意程度等”。

其次，我们看一下塞尔的定义。

1981年，阿伦·J·塞尔在所著的《管理审计：评价质量管理制度》一书中认为：管理审计“是由训练有素的专业人员对客观证据进行独立的检查，以判定为了完成公司对顾客及社会的合同与法律义务所需的管理制度是否得到有效实施，并对检查结果作出真实公允的表达”。

“所有的公司和企业，无论规模大小，都能从这种管理制度的检查中受益。除适用于制造业以外，它还适用于政府、行政机关、商业及服务行业”。

本观点实质上是强调根据既定的控制方针、计划、程序等对管理活动的恰当性和有效性实施审计。按照这种观点，管理审计亦可称为“制度审计”。

观点 2：以审查组织业务活动的恰当性和有效性为重点的管理审计

对于持这种观点的学者，我们也选择两个有代表性的论述，一个是加拿大的，另一个是荷兰的。

首先看加拿大多姆布劳尔的定义。

1972年，加拿大的D·多姆布劳尔在《加拿大特许会计师》杂志上撰文指出：“管理审计是为了帮助管理部门更有效地开发自身的资源，采用独立的、客观的分析方法，对整个业务活动的组织、控制和职能进行的检查。其检查结果要根据公认的管理和业务概念与组织的目标和标准相比较。通常一个健全的管理审计部门会采取预防性措施，因为他们在开展工作的早期就要设法发现有问题的领域”。

这一定义反映了加拿大CPA执业界对管理审计的认识。

其次，再看荷兰CPA组织的定义。

1978年，荷兰注册会计师协会专门发布了一份关于管理审计问题的“委员会报告”，该报告对“管理审计”的定义类似于多姆布劳尔的观点。报告指出：“管理审计(定期地对各种事务现状的防护性调查)是对表面健全的组织进行的综合性调查”。“目的是洞悉

组织及其环境的现状，以便能够对未来的前景形成一种意见，即怎样采取具体的行动达到对组织业务活动更完善的控制”。

从加拿大及荷兰的这两个定义可以看出：管理审计的实质就是审查组织的整个业务活动（如销售业务、生产业务、购买业务、运输业务、人力资源、设备等）的恰当性和有效性。其中心思想是发挥控制作用。

观点3：以审查各职能部门和业务活动的恰当性及有效性为重点的管理审计

对持这种观点的学者，我们选择英国的桑托基和IIA的史密斯作代表。

首先看桑托基的论述。

英国伯明翰城市工学院的贾纳斯·桑托基是管理审计的积极倡导者，在阐明管理审计的定义时，他一反传统的规范式研究，而采用先进的调查法和实证法。他在调查了250位工商界知名的董事长、高级经理、会计公司合伙人、管理咨询师及学术界专家后，得出了一个有80%的人士支持的管理审计定义。“管理审计是为了鉴别组织内的所有职能部门和业务活动中现存的和潜在的薄弱点，而对管理人员在贯彻组织目标和方针上的有效性进行独立的、客观的评价，并就现存的和潜在的薄弱点的改进提出建议措施”。而有31%的回答者认为“管理审计师应该参与管理监督，以贯彻执行这些改进措施”，这说明管理审计的职能本质上是建设性的。在这一定义的基础上，桑托基又对管理审计的范围进行了调查，其中80%的人士认为管理审计应完成下列任务：

“（1）评价企业的组织结构，以确保其健全性、与企业目标的一致性，并能最有效地利用所有的员工和其它资源；

（2）评价计划和控制方面的管理制度，以确保其充分性和可理解性，并能被连续地运用；

（3）评价管理控制技术，例如预算控制和标准成本，以确保各种数据资料能及时、适当地传输给各层管理者并遵照执行；

（4）评价计划和控制方面的管理制度，以确保它们是经过审查的且定期修订的；

（5）评价总的业绩，看企业的目标是否实现”。

1982年，贾纳斯·桑托基再次采用调查问卷的形式调查了英国工商界的董事长、高级经理等，结果有70%的人支持下述定义：“管理审计是对管理人员实现公司目标的情况进行的一种独立的评价。评价时要确定组织内所有的业务和职能部门现存的和潜在的薄弱点，并提出改进这些薄弱点的措施。其最终目标是激发管理当局采取正确的行动改善业绩，增强获利能力。因此，它是面向公司未来收益和成功经营的审计”。

由此可见，1982年的定义与1974年的定义基本相同，如果有差别的话就是：1982年的定义更加强调面向未来，更加强调未来的盈利性和企业经营的成功。调查结果还表明：英国公司履行管理审计的数量由1974年的37%提高到1982年的48%，这个事实更说明了上述定义的可接受性。

在详细分析了贾纳斯·桑托基对管理审计概念的认识后，我们再来看一下IIA的史密斯的论述。

1975年，IIA于佛罗里达发布的第19号研究报告，提出了一个和桑托基观点相类似的定义：“管理审计是由内部审计师对各层次管理活动进行的面向未来的、独立的和系

统的评价，其目的是通过促进各种管理职能、项目目标、社会目标及员工发展的实现来增强组织的获利能力，并增进其它组织目标的实现”。

报告对管理审计的定义作了进一步的解释：

“财务数据是管理审计证据的来源之一，但管理审计证据的主要来源是业务方针和与组织目标相关的管理决策”。

“管理审计评价的内容包括对管理控制制度的存在性、符合性和适当性的评价；对决策过程的存在性、符合性以及完成组织目标的相关性的评价；与组织目标和管理质量相关的管理决策本身的评价”。

“管理审计的报告既要指明存在的问题，又要提出解决问题的建议”。

从桑托基和史密斯的这两个定义可以看出：管理审计的审查内容包括两大块，一为组织控制制度，二为业务活动。用行为的观点或系统的观点将二者溶为一体进行整体评价，以提高企业的盈利率和成功率，是这种观点的实质。

对三种观点的评价及结论

评观点 1：坚持管理审计是对管理控制制度的恰当性和有效性进行检查和评价的观点，实质上反映了以内部控制为中心的、服务于经营管理的现代管理方式的要求，体现了外部审计向制度基础审计发展对内部审计所产生的影响。这种仅审查内部控制制度的观点，狭义地理解了管理审计的范围，过分强调了内部审计是计量和评价其它管理控制的控制，是内部控制的有机组成部分。至于管理控制与各种业务活动之间如何相关，又如何进行综合审计，这种观点考虑较少。突出对管理控制的审查是这种观点的优点，同时也是这种观点的缺点。

评观点 2：坚持管理审计是对各种业务活动的恰当性和有效性进行检查和评价的观点，反映了内部审计由财务审计向管理审计发展的客观要求，也反映了IIA“内部审计师责任说明书”（SRIA）的精神。但这种观点在强化对各种业务活动如生产、销售、购买的审计的同时，又忽视了对管理控制的审查，这样就使得对业务活动的审计也很受影响。所以“观点 2”下的管理审计实质上是对组织活动的局部进行的评判。

评观点 3：这种观点一方面强调对管理控制的检查和评价，另一方面又不忽视对业务活动的审查。它清楚地把这两类内容当作一个有机的系统来考察，并认为两类内容的协调一致是获得尽可能大的盈利能力的保证。“观点 3”融合了“观点 1”和“观点 2”，吸取了二者的精华，因而对管理审计概念的规范是比较科学的。

我们认为：内向型管理审计是对组织内部的各种管理活动进行独立的、客观的、综合的、建设性的、面向未来的检查和评价，以帮助管理当局这一资金受托人改进决策，提高获利能力和经营能力，更好地完成受托责任。内向型管理审计的基本职能是建设性职能，这也是本节的“内向型管理审计”和下节的“外向型管理审计”的根本差别。

（三）何谓外向型管理审计

在历史上，首先将管理审计视作为了第三方利害关系人的利益而对管理进行“独立鉴证”的是美国管理协会（AIM），而不是AICPA及其注册会计师。自AIM之后，学

术界对这一问题作了长时间的探讨,并进行过激烈的争论,现在争论仍在继续。综合各家之说,形成两大观点。

观点1:对公司的管理业绩和管理活动发表意见的管理审计

1960年,杰克逊·马丁德尔在所撰著的《为经理人和投资者进行的管理评价》中,介绍了AIM的管理审计观点,即:“对整个管理业绩进行系统地检查、分析和评价就是管理审计”。“管理审计不仅能从主观上、客观上对一个公司进行彻底的评估,而且还可以对管理本身的有效性作出权威性的判断”。而丹尼尔·塞利格曼早在1956年《幸福》杂志上评价马丁德尔领导下的管理协会时,就把这种管理审计称作是“一种鉴证审计形式”。继杰克逊·马丁德尔之后,尼尔·C·邱吉尔和理查德·M·西尔特在AICPA的会刊上提出了一个与马丁德尔观点相近的定义。两位博士认为“管理审计是一种由注册会计师对管理职能的业绩发表意见的审计。这种鉴证职能的延伸已超越了国内外许多会计师所认为的审计概念。”这一定义更多摆脱了逻辑的方式,而紧紧地抓住了鉴证职能的实质——一种专享的意见。邱吉尔和西尔特重视在管理审计过程中对信息系统、管理控制和管理程序进行的独立检查,并以“可接受的管理原则”作为审计依据。紧接着在这篇文章中,使用了“独立管理审计”一词来反映管理审计鉴证的思想。

几十年来积极倡导并大力支持外向型管理审计研究的会计大师约翰·C·伯顿教授早在60年代末展望未来审计发展趋势时就指出:“如果将来要求审计师不仅应鉴证财务成果,而且应鉴证管理者的受托责任的有效性,那就要考虑‘管理审计’的性质和审计师的资格标准了”。这是,约翰·C·伯顿教授将管理审计定义为:对管理者受托责任的有效性进行鉴证。

T·G·西科伊认为:“管理审计是指注册会计师为了利害关系人的利益而对管理业绩作出的独立鉴证”。

上述关于管理审计的观点,在80年代之后被很多CPA和学术界专家所接受,例如:

约翰·W·库克和卡里·M·温克尔在合著的审计学教科书中,单设一章“业务审计、管理审计和综合审计”,他们认为:管理审计是“由公证会计师进行的扩大范围的审计”,“是由独立的外部审计师对管理业绩进行综合的检查、分析和评价,就企业的目标、计划、程度和战略提出建议,并对管理当局履行责任的效果发表意见”。

英国的迈克尔·谢勒和戴维·肯特在合著的《审计与受托责任》中,也单设一章“管理审计和社会审计”,他们认为:“管理审计是一项独立的检查和调查活动,其内容包括明确管理部门在哪些职能和业务领域未达到外部业绩标准的要求,并评价管理决策,其目的在于调节和改进组织的整体效率和效果”。该定义的实质强调根据外部业绩标准来评价整个组织的业绩是否恰当、是否有效。

观点2:对公司年度报告中管理陈述发表意见的管理审计

与“观点1”不同的是,有部分专家学者从社会对财务报表以外信息的需求出发来认识管理审计,他们认为管理审计的首要任务就是对“管理陈述”进行独立的鉴证。现在我们选择三位学者的论述作代表。

罗伯特·W·克拉克认为:管理审计的确切表达形式应该是“独立的管理陈述审计”这种审计意味着:通过审计鉴证,即通过独立的第三方专家意见使一方提供给另一

力的管理陈述具有可信性。

试图创建管理审计理论结构的哈罗德·Q·兰根德弗尔和杰克·C·罗伯逊认为：在独立管理审计的理论结构中，首要的概念是“管理陈述”，从验证信息的角度看，它和财务审计中的“财务报表”是相平行的概念。所谓管理陈述是指公司财务报表以外的其它报告所陈述的管理信息，独立的管理陈述审计是服务于公司外部利害关系人的审计，因而不同于那种服务于管理或评价管理的管理审计。

杰克·C·罗伯逊和罗伯特·W·克拉克在合作的一篇文章中进一步认为：管理审计是对管理进行全面的、综合的审计，而“管理陈述审计”是通向“综合管理审计”的第一步，至少在某种程度上管理陈述审计传输了有用的决策信息。管理审计鉴证可以改善企业在公众中的形象，提高公众对企业的信任，当然同时也可解除管理者的受托责任。

对两大观点的评价及结论

评观点2：坚持管理审计是对财务报表以外的管理陈述进行鉴证的观点，实质上是强调管理审计以传统的财务审计为基础，管理审计是财务审计的水平延伸。这也就是说：财务审计既是全部管理服务的入口点也是安全阀，审计师要永远保持依靠财务审计的生命线。这种审计的对象——管理陈述，实质上不是一种独立的鉴证对象，因为财务报表是在不断发展的，原来未列入财务报表的信息，以后也许会列入，原来列入财务报表的信息，以后也许会删除。同时，管理审计的结果必须是利害关系人可以理解并可以使用的信息，从这点看，公司向外报告的财务报表以外的信息不一定是利害关系人所需要的信息，这样，即使相信公司报告的信息，则对利害关系人来说又有何用呢？利害关系人所需求的是有关公司管理的合理性和有效性的信息。所以，“观点2”尚存很多问题。

评观点1：坚持管理审计是对公司向外报告的财务报表及其它报告无关的管理业绩和管理活动进行鉴证的观点，重点强调了审计意见对投资者等利害关系人的可理解性和有用性，是实质地站在独立的第三者的立场上来确定审计对象。这种观点下的管理审计所提供的信息，正是利害关系人所需求的信息，所以，这种管理审计体现了审计与社会各方的供求平衡。就和传统的财务审计关系看，它所审查的管理业绩和管理活动，已大大地超越了财务审计鉴证的范围，因而是一种独立的、新型的审计鉴证形式和新型的审计类型。

我们认为：外向型管理审计是由独立的外部注册会计师，为了维护股东、投资者、债权人及其它委托人的利益，通过对组织的资金状况，盈利能力及组织结构等的分项研究，来就组织的管理业绩和管理活动的恰当性发表批判性意见，并对外报告。外向型管理审计的核心职能是批判性职能，如从审计的本质意义来衡量，外向型管理审计才是真正意义的管理审计。正是因为这一点，许多会计大师象约翰·C·伯顿等才坚决主张：管理审计不应视为是内部审计，而应视为是外部审计。

外向型管理审计旨在于从本质上建立和加强委托人和受托人之间的互信，优化资源的利用。（本文作者单位 厦门大学经济学博士后流动站）